

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ: ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

WAYS TO IMPROVE TAXING CONTROL: TAX DEBT RETIREMENT

Ігор ГРИНІВ,
ДВНЗ «Криворізький університет»



Igor GRYNIV,
State Higher Educational Institution
«Kryvyi Rih National University»

Теоретичні аспекти податкового контролю розглядалися в наукових працях як зарубіжних учених, так і вітчизняних. Зокрема, питання теорії податкового контролю досліджували зарубіжні вчені А.Бризгалін та Ю.Кваша [5]. У ряді праць висвітлено питання визначення й організації податкового контролю [1-3; 6; 8]. Розглянуто також питання організації податкового контролю, його місце в системі податкових органів України [4].

Метою дослідження є аналіз теоретико-методичних і практичних проблем погашення податкового боргу платниками податків та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення чинного податкового законодавства в частині примусового стягнення податків і погашення податкового боргу.

Головними новачками Податкового кодексу України в частині щодо погашення податкового боргу є:

- заміна двох податкових вимог однією з терміном дії 60 днів;
- запровадження (за рішенням суду) зупинення руху коштів на поточному та інших рахунках платника податків;
- можливість розстрочення податкового боргу (а не тільки прострочених податкових зобов'язань);
- рішення про податкову заставу та адміністративний арешт активів приймається тільки на підставі рішення суду (до введення в дію кодексу – на підставі рішення керівника податкового органу).

Проаналізуємо аналітичні дані органів ДПС для визначення ефективності введених в дію з 01.01.2011 новачок Податкового кодексу України в частині діяльності податкових органів щодо погашення податкового боргу.

Податковий борг станом на 01.07.2011 року становив 14,8 млрд. грн., у порівнянні з аналогічним періодом 2010 року він збільшився на 3,5 млрд. грн. (або на 31,0%). Із 14,8 млрд. грн. податковий борг, який виник за результатами контрольно-перевірочної роботи органів ДПС, дорівнював 7,1 млрд. грн. Сума надходжень у погашення податкового боргу в першому півріччі 2011 року становила 4,4 млрд. грн. [10].

На регіональному рівні робота контролюючих органів з погашення податкового боргу також не відзначалась необхідною ефективністю. Про це свідчать аналітичні показники щодо погашення податкового боргу в спеціалізованій податковій інспекції по роботі з підприємствами гірничо-металургійного комплексу в м. Кривому Розі (див. **табл.**)

Таким чином, новачки Податкового кодексу принципово не вплинули на стан податкового боргу як на державному, так і на регіональному рівні. Важливо зрозуміти причини подібної ситуації у роботі податкових органів та визначити шляхи вирішення цієї проблеми.

Статтею 88 Податкового кодексу України передбачено, що з метою забезпечення виконання платником податків своїх

обов'язків майно платника податків передається у податкову заставу. Право на податкову заставу виникає згідно зі статтею 89 Податкового кодексу України у наступних випадках:

- несплати у строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної платником податків у податковій декларації, з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку;
- несплати у строки суми грошового зобов'язання, самостійно визначеної контролюючим органом, з дня виникнення податкового боргу.

Таблиця. Динаміка податкового боргу по СДПІ ГМК у Кривому Розі, тис. грн.*

Податки	Дата виникнення			
	01.01.2008	01.01.2009	01.01.2010	01.01.2011
ПДВ	8303,3	8257,2	8187,3	8102,3
Податок на прибуток	2578,8	3129,7	2818,6	2909,6
Всього:	10882,1	11386,9	11005,9	11011,9

* Витяг із листа СДПІ ГМК у Кривому Розі від 04.02.2011 № 3369/7/23-325

З урахуванням положень цієї статті право податкової застави поширюється на будь-яке майно платника податків, яке перебуває в його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) в день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому. Якщо балансову вартість такого майна не визначено, то його опис здійснюється за результатами оцінки, яка проводиться відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Іншим, винятковим способом забезпечення платником податків його обов'язків є адміністративний арешт майна платника податків, який визначений статтею 94 Податкового кодексу України. Арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується одна з таких обставин:

□ платник податків порушує правила відчуження майна, що перебуває в податковій заставі;

□ фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон;

□ платник податків відмовляється від проведення документальної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб органу державної податкової служби;

□ відсутні дозволи (ліцензії) на здійснення господарської діяльності, торгові патенти, сертифікати відповідності реєстраторів розрахункових операцій;

□ відсутня реєстрація особи як платника податків у органі державної податкової служби або коли платник податків, що отримав податкове повідомлення або має податковий борг, вчиняє дії

У статті розглянуто шляхи вдосконалення податкового контролю в частині примусового стягнення (погашення) податкового боргу платників податків. Проаналізовано стан роботи податкових органів державного та регіонального рівня щодо роботи з погашення податкового боргу. Розглянуто проблемні питання застосування податковими органами адміністративного арешту активів та здійснення опису майна платника податків. Запропоновано новий концептуальний підхід до визначення терміну «дата виникнення податкової застави». Розглянуто шляхи погашення податкового боргу у підприємств-«транзитерів» та «податкових ям» шляхом списання кредиторської заборгованості підприємств-«вигодонабувачів».

The ways to perfect taxing control were considered in the article: in part of the forced penalty (redemption) of taxpayers' tax debt. The state of tax organs' work into state and regional level was analyzed, in relation to work on redemption of tax debt. Problem questions were considered in relation to application of administrative assets arrest and realization tax organs' description property of taxpayer. The new conceptual going was offered near determination of term «date of tax mortgage». The ways of tax debt retirement were considered at the enterprises of «transiter» and «tax pits», by amortization of enterprises-«beneficiary party» account payable.

з переведення майна за межі України, його приховування або передачі іншим особам;

□ платник податків відмовляється від проведення перевірки стану збереження майна, яке перебуває в податковій заставі;

□ платник податків не допускає податкового керуючого до складення акта опису майна, яке передається в податкову заставу, та/або акта опису (виділення) майна для його продажу.

При цьому адміністративний арешт майна полягає в забороні платнику податків вчиняти дії щодо свого майна, яке підлягає арешту. Арешт може бути накладено органом державної податкової служби на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону та коштів на рахунку платника податків. Арешт майна може бути повним або умовним. Повним арештом майна визнається заборона платнику податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном. Умовним арештом майна визнається обмеження платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, яке полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного органу державної податкової служби на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення органу державної податкової служби до суду. Звільнення коштів з-під арешту банк або інша фінансова установа здійснює за рішенням суду.

Таким чином, податкове законодавство пов'язує виникнення податкової застави із фактом несплати грошового зобов'язання платником податків у визначений законодавством термін.

По-перше, подібна ситуація є законодавчо необґрунтованою, оскільки в випадку наявності переплати щодо особового рахунку платника податків факт несплати грошового зобов'язання таким платником не означає автоматичного виникнення податкового боргу та податкової застави.

По-друге, право податкової застави поширюється на будь-яке майно, яке перебуває у його власності, у день виникнення такого права і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків.

Термін «балансова вартість майна» також потребує додаткового законодавчого та методичного обґрунтування у податковому праві. У бухгалтерському обліку підприємства використовуються терміни балансова, первісна, справедлива вартість активів. Балансова вартість активів включає балансову вартість нематеріальних та матеріальних активів, які теоретично можуть бути описані, однак контроль за їх відчуженням з боку податкових органів досить проблематичний або взагалі неможливий.

На практиці це відбувається наступним чином. У випадку виникнення податкового боргу платника податків призначається податковий керуючий із числа посадових осіб органу податкової служби з метою здійснення опису майна такого платника. При безпосередньому виході податкового керуючого на підприємство з'ясовується, що такий платник взагалі не має майна, яке може підлягати опису. У кращому випадку на підприємстві залишається майно, ринкова (справедлива) вартість якого не відповідає величині податкового боргу або взагалі майно є неліквідним.

За результатами проведених документальних перевірок платникам податків надсилаються податкові повідомлення – рішення, які зобов'язують їх сплатити у десятиденний термін суми донарахованих податкових зобов'язань за наслідками проведених перевірок. Держава в особі органів державної податкової служби дає певний час платникам податків акумулювати необхідні кошти для сплати нарахованих штрафних санкцій з метою послаблення фіскального тиску на господарську діяльність підприємства. Однак не всі платники податків використовують десятиденний термін сплати для пошуку грошових коштів. Платники податків, які не збираються гасити податкову заборгованість, встигають за цей короткий термін реалізувати (переоформити) ліквідне майно підприємства та залишити податковому керуючому самі неліквіди. Таким чином, виникає безнадійний податковий борг, а підприємство «спокійно» оголошується банкрутом відповідно до чинного законодавства. Власники таких підприємств не несуть матеріальної відповідальності відповідно до чинного законодавства, а держава зазнає величезних збитків. На наш погляд, вихід із такої ситуації є.

Необхідно змінити концептуальний підхід до визначення такої економічної та правової категорії, як «податкова застава». На день підготовки статті право виникнення податкової застави безпосередньо пов'язується виключно з несплатою грошового зобов'язання відповідно до статті 88 Податкового кодексу. На нашу думку, право виникнення податкової застави необхідно прив'язати до факту встановлення порушення чинного податкового законодавства.

На практиці це спричинить виникнення наступних наслідків у роботі органів державної податкової служби. При здійсненні документальної перевірки підприємств, на балансі яких є необоротні та оборотні активи, до складу ревізійної групи органу державної податкової служби потрібно буде включати працівника відділу погашення податкового боргу. У випадку встановлення порушень податкового законодавства в ході здійснення документальної перевірки платника податків працівник відділу погашення податкового боргу повідомляє посадових осіб підприємства про виникнення права податкової застави та здійснює опис майна підприємства до закінчення терміну проведення перевірки.

Така норма податкового законодавства не дасть можливості проведення будь-яких маніпуляцій з необоротними та оборотними активами підприємства, яке перевірялось. На момент виникнення факту несплати підприємством грошового зобов'язання за наслідками документальної перевірки майно підприємства буде описане.

У випадку, коли платник податку не сплачує суми нарахованого грошового зобов'язання самостійно протягом строків визначених Податковим кодексом, він притягується до відповідальності згідно зі статтею 126 Податкового кодексу України у вигляді штрафу в таких розмірах:

□ при затримці сплати до 30 календарних днів – у розмірі 10% погашеної суми податкового боргу;

□ при затримці сплати більше 30 календарних днів – у розмірі 20% погашеної суми податкового боргу.

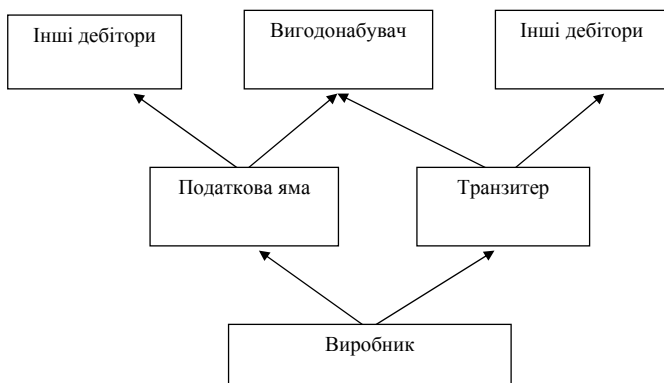
На практиці посадові особи органу державної податкової служби здійснюють дії, пов'язані з несплатою платником податку самостійно нарахованої суми грошового зобов'язання. Відповідно до Податкового кодексу України граничний термін подання декларації з податку на додану вартість становить 20 число місяця наступного за звітним. Граничний термін сплати грошового зобов'язання з податку на додану вартість становить 31 число місяця наступного за звітним. У випадку встановлення посадовою особою органу державної податкової служби факту несплати (після 31 числа) платником податків суми грошового зобов'язання така посадова особа повідомляє платника податків про проведення в 10-денний термін невідзної документальної перевірки щодо своєчасності сплати грошового зобов'язання. На десятий день проведення невідзної документальної перевірки посадова особа органу державної податкової служби надсилає платнику податків акт невідзної документальної перевірки із зазначенням суми штрафу за несплату грошового зобов'язання з податку на додану вартість та податкове повідомлення – рішення із зазначенням суми штрафу. Платник податків зобов'язаний в десятиденний термін від дати отримання податкового повідомлення-рішення сплатити суми штрафу або звернутись до відповідного адміністративного суду із скаргою на податкове повідомлення-рішення.

Таким чином, платник податків має щонайменше 20 календарних днів для «роздумів» щодо подальших дій із власним майном та грошовими коштами. У випадку застосування *нового концептуального підходу* до дати виникнення податкової застави посадові особи органу державної податкової служби мають здійснити такі дії. За фактом встановлення несплати грошового зобов'язання платником податків керівник податкового органу призначає виїзну позапланову документальну перевірку тільки щодо питання несвоечасної сплати податкового зобов'язання, в ході якої здійснюється опис майна підприємства на суму можливого податкового боргу. Після цього платнику податків вручається акт перевірки підприємства з відповідним переліком описаного майна. Необхідність у врученні податкових повідомлень-рішень при такому підході не виникає.

За останні роки в Україні виникла нова проблема з погашення податкового боргу, яка пов'язана із введенням у дію автоматизованої системи зіставлення податкового зобов'язання та податкового кредиту платників податків України. У правовому полі з'явилися підприємства,



Рисунок. Схема виникнення дебіторської заборгованості



яким центральним податковим органом присвоєний податковий статус «податкова яма», «транзитер», «вигодонабувач». Вищевказані підприємства знаходяться в ланцюгу постачання одного великого платника податків – «вигодонабувача». Як правило, такий платник податків отримує бюджетне відшкодування податку на додану вартість, тобто декларує від'ємне значення податку на додану вартість. На балансі такого платника податків знаходяться значні необоротні та оборотні матеріальні активи. Оскільки підприємства, які отримують бюджетне відшкодування, не можуть мати податкового боргу відповідно до статті 200 Податкового кодексу України, проблема погашення податкового боргу стосується підприємств-«податкових ям» та «транзитерів», які формують податковий кредит «вигодонабувача» (підприємства, яке може отримувати бюджетне відшкодування).

З метою руйнування сумнівного податкового кредиту органи державної податкової служби проводять зустрічні звірки за ланцюгом постачання товарів (робіт, послуг). Угоди, укладені між підприємствами, у випадку встановлення порушень податкового законодавства за ланцюгом постачання товарів (робіт, послуг) податковими органами визнаються нікчемними. Наслідком таких дій органів державної податкової служби є значні суми донарахувань підприємствам-«податковим ямам» та «транзитерам». У таких випадках і виникає проблема погашення податкового боргу, оскільки на балансі цих підприємств, як правило, відсутні будь-які матеріальні цінності. Фінансово-господарська діяльність таких підприємств здійснюється на орендованих необоротних активах, а прогалини у податковому законодавстві дозволяють додати винесення податкових повідомлень-рішень маніпулювати і оборотними активами (грошовими коштами, дебіторською заборгованістю, цінними паперами). Підприємства не мають власних складських приміщень, на виконання умов договорів не здійснюють навантаження та розвантаження вантажів, в штаті таких підприємств рахується тільки одна посадова особа – директор.

В умовах, коли працівникам податкових органів необхідно діяти оперативно, доцільно вже в ході документальної перевірки «податкової ями» та «транзитера» здійснювати опис майна (при наявності), проводити інвентаризацію грошових коштів, дебіторської заборгованості, цінних паперів та інших активів.

На сьогодні в податковій системі України склалася парадоксальна ситуація, коли органи державної податкової служби мають право реалізувати майно, яке перебуває в податковій заставі, а здійснювати безспірне стягнення (самостійно) грошових коштів платників податків не мають права. Вирішення цієї проблеми на законодавчому рівні дасть можливість органам державної податкової служби списувати грошові кошти в безспірному порядку не тільки платників податків-«податкових ям» та «транзитерів», а й також підприємств-«вигодонабувачів». Як було вказано вище, підприємства-«податкові ями» та «транзитери» не мають власних активів. Однак у випадку здійснення транзитних операцій з метою надання податкової вигоди підприємствам-«вигодонабувачам» вони можуть мати значні обсяги дебіторської та кредиторської заборгованості. З метою погашення податкового боргу вищевказаних платників податків важливо розглянути механізм виникнення дебіторської заборгованості

таких підприємств. Схему виникнення дебіторської заборгованості, розроблену автором, зображено на **рисунку**.

Дії податкового органу щодо погашення податкового боргу у вищевказаному випадку, на наш погляд, мають бути такими:

□ у випадку наявності на підприємстві-«вигодонабувачі» кредиторської заборгованості щодо відносин із підприємствами-«податковими ямами» та «транзитерами», які мають податковий борг, відмовляти такому підприємству в бюджетному відшкодуванні податку на додану вартість;

□ стягувати у безспірному порядку суми кредиторської заборгованості «вигодонабувача» в рахунок погашення податкового боргу «податкової ями» або «транзитера»;

□ у разі виникнення податкового боргу підприємств-«податкових ям» та «транзитерів» оборотні та необоротні активи, списані у безспірному порядку, направляти на погашення податкового боргу таких підприємств;

□ у ході проведення перевірки подібних підприємств встановити список підприємств-«вигодонабувачів», які сформули дебіторську заборгованість, та визначити, на обліку в яких інспекціях вони знаходяться;

□ у випадку відсутності необоротних та оборотних активів на таких підприємствах здійснювати роботу щодо погашення дебіторської заборгованості підприємств-«транзитерів» та «податкових ям»;

□ у ході виїзних документальних перевірок таких підприємств визначити та реагувати на можливе виникнення податкового боргу.

ВИСНОВКИ

Для вдосконалення податкового контролю в частині погашення (стягнення) податкового боргу необхідно здійснити таке:

□ вважати датою виникнення податкового боргу платника податків дату встановлення порушення чинного податкового законодавства, відображеного в акті документальної перевірки;

□ шляхом внесення змін до Податкового кодексу України дозволити податковим органам у безспірному порядку (без рішення суду) здійснювати стягнення активів підприємств-боржників;

□ дозволити податковим органам стягувати у безспірному порядку суму кредиторської заборгованості «вигодонабувача», яка утворилась у результаті проведення господарських операцій із «транзитерами» та «податковими ямами», якщо вони мають податковий борг;

□ надати можливість податковим органам самостійно проводити оцінку заставного майна з використанням методики визначення «звичайної ціни»;

□ центральному податковому органу змінити порядок проведення зустрічної звірки платників податків у частині надання інформації щодо дебіторської (кредиторської) заборгованості підприємств «транзитерів» та «податкових ям»;

Міністерству доходів і зборів України вийти із законодавчою ініціативою щодо внесення необхідних змін до Податкового кодексу України з урахуванням вищевказаних рекомендацій.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні: монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов, та ін.; за ред. Ю. Б. Іванова. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2012р. – 496 с.
2. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / Л. Л. Тарангул, А. М. Вдовиченко, А. А. Галюта, Т. І. Єфименко, В. В. Жовнер; за ред. Л. Л. Тарангул. Нац. університет ДПС України. – К.: Фенікс, 2012. – 532 с.
3. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посібник / [В. Л. Андрищенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак]; за ред. В. Л. Андрищенко. – К.: Кондор, 2012. – 222 с.
4. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: монографія / [Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін.] за ред. Г. М. Білецької. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.
5. Брызгалін А. В. К вопросу о том, почему в Испании провалилась налоговая амнистия / А. В. Брызгалін, Ю. А. Кваша // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – №11. – С. 19-20.
6. Карлін М. І. *Фінансові системи країн Америки* / М. І. Карлін. – Тернопіль: Богдан, 2011. – 496 с.
7. *Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія* / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.], за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2011. – 505 с.
8. Крисоватий А. І. *Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія* / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
9. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua/.
10. Аналітична записка щодо динаміки показників Зведеної інформації «Основні статистичні дані про діяльність державної податкової служби України» за 1 півріччя 2011 року [Електронний ресурс] // Офіційний сайт КМУ. – Режим доступу: www.kmu.gov.ua./control/uk/publish/article?art_id=244453665&cat_id=244276429.